Tribunal administratif
du Grand-Duché de Luxembourg
2e chambre

Numéro 34664 du rôle
Inscrit le 12 juin 2014

Audience publique du 18 mai 2015

Recours formé par
Madame .....,
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'impôt sur le revenu

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 34664 du rôle et déposée le 12 juin 2014 au greffe du tribunal administratif par Madame ....., demeurant à L …., par laquelle un recours a été introduit à l'encontre d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 30 avril 2014, inscrite sous le numéro C 19525 du rôle, ayant rejeté comme non fondée sa réclamation introduite contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des années 2011 et 2012, tous les deux émis le 14 août 2013;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 7 novembre 2014 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision déférée ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Madame ..... en ses explications et Madame le délégué du gouvernement Caroline Peffer en ses plaidoiries à l'audience publique du 30 mars 2015.

Le 14 août 2013, le bureau d'imposition RTS d'Ettelbrück de l'administration des Contributions directes, désigné ci-après par « le bureau d'imposition », émit à l'égard de Madame ....., les bulletins de l'impôt sur le revenu pour les années 2011 et 2012.

Par courrier du 13 novembre 2013 adressé au bureau d'imposition, Madame ..... introduisit une réclamation à l'encontre des prédits bulletins de l'impôt sur le revenu concernant le refus du bénéfice du crédit d'impôt monoparental, dans les termes suivants :

« (…) *En date du 14 août 2013 j'ai reçu les bulletins de mes décomptes annuels des années 2011 et 2012.*

Or je viens de constater que le bénéfice de l'abattement monoparental ne m'a pas été accordé alors que celui-ci a bien été sollicité.

Les bulletins ne mentionnant pas de raison de ce refus, je me permets […] *respectueusement de réclamer contre ces deux bulletins de 2011 et 2012 en ce qui concerne le refus de cet abattement monoparental.* (…) ».

Par courrier du 6 décembre 2013, le bureau d'imposition fournit à Madame ..... la motivation à la base du refus du bénéfice du crédit d'impôt monoparental pour les années 2011 et 2012 dans les termes suivants :

« (…) *Dans votre lettre sous rubrique vous requérez notre service de vous expliquer pourquoi il ne vous a pas accordé le crédit d'impôt monoparental dans le cadre de la régularisation de vos retenu*[e]*s d'impôt des années 2011 et 2012 par voie de décomptes annuels.*

Le crédit d'impôt monoparental est défini à l'article 154ter de la loi de l'impôt sur le revenu (L.I.R.), dont vous trouvez un extrait ci-après :

« Art. 154ter.

(1) Les contribuables non mariés, visés à l'article 119, numéro 2, lettre b), obtiennent sur demande un crédit d'impôt, qualifié de crédit d'impôt monoparental.

(2) Le crédit d'impôt monoparental s'élève à 750 euros. Lorsque l'assujettissement à l'impôt n'a pas existé durant toute l'année, le crédit d'impôt se réduit à 62,5 euros par mois entier d'assujettissement. Le crédit d'impôt monoparental est restituable au contribuable dans la mesure où il dépasse la créance d'impôt.

(3) Le crédit d'impôt monoparental est à diminuer de 50% du montant des allocations de toute nature dont bénéficie l'enfant, dans la mesure où elles dépassent respectivement le montant annuel de 1.920 euros ou le montant mensuel de 160 euros. Pour l'application de la phrase qui précède, les rentes-orphelins et les prestations familiales n'entrent pas en ligne de compte. En cas de pluralité d'enfants et d'allocations, le montant le plus faible des allocations par enfant sera pris en considération pour déterminer le cas échéant la réduction du crédit d'impôt. […]. *»*

Ce texte législatif, visant des personnes non mariées, fait entrevoir que le crédit d'impôt monoparental est conçu en principe pour un ménage effectivement monoparental qui n'est composé que d'un des parents et des enfants à sa charge, tandis que l'autre parent habite ailleurs. Les allocations provenant de ce dernier pour l'entretien et l'éducation de ces mêmes enfants, notamment les pensions alimentaires, font diminuer le crédit d'impôt dans les limites de l'alinéa 3 ci-dessus.

Pour un tel ménage monoparental, l'un des parents, qui a les enfants dans son ménage au sens de l'article 123 L.I.R. bénéficie, en sus du crédit d'impôt monoparental essentiellement variable, tant des modérations pour enfant selon l'article 122 L.I.R., que de la classe d'impôt 1a selon l'article 119 L.I.R.. Par contre, l'autre parent qui n'a pas d'enfants dans son ménage, est en droit de demander un abattement de revenu imposable prévu par l'article 127bis L.I.R., lorsque les enfants sont entretenus et éduqués principalement à ses frais.

Lorsque des personnes habitent ensemble sans être mariées et ont un ou plusieurs enfants communs, la législation fiscale établit toutefois une fiction de deux ménages distincts entraînant que l'une de ces personnes a les enfants communs dans son ménage au sens de l'article 123 L.I.R. et l'autre non. L'imposition se règle de la même façon que ci-dessus à part le détail suivant : Pour endiguer d'éventuels abus fiscaux que peut générer une telle constellation, l'administration des contributions recourt récemment à l'interprétation législative suivante :

Pourvu que l'un des parents, dont les enfants ne font (fiscalement) pas partie de son ménage, dispose d'un revenu, ce parent est censé allouer à l'autre parent - pour l'entretien et l'éducation des enfants - un montant qui atteint, dans son chef, le plafond déductible suivant l'article 127bis L.I.R. (abattement qu'il est en droit de demander), mais qui, de cette façon, diminue, dans le chef de l'autre parent, le crédit d'impôt monoparental tel à le ramener à zéro. (…) ».

Par courrier du 3 mars 2014, adressé au directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par « le directeur », Madame ..... précisa avoir introduit, par son courrier précité du 13 novembre 2013, une réclamation officielle à l'encontre des prédits bulletins de l'impôt sur le revenu concernant le refus du bénéfice du crédit d'impôt monoparental, dans les termes suivants :

« (…) *En date du 13 novembre 2013 j'ai réclamé officiellement contre les bulletins d'impôts de mes décomptes annuels des années 2011 et 2012 auprès du Préposé du bureau RTS Ettelbrück.*

En effet le bénéfice du crédit d'impôt monoparental ne m'a pas été accordé alors que celui-ci a bien été sollicité avec la remise des déclarations.

Par courrier du 6 décembre 2013 le préposé m'a apporté quelques explications techniques pour ce non-octroi mais il semble que cette réclamation n'a pas été inscrite comme [une] *réclamation officielle.*

Etant donné que ce crédit a été accordé régulièrement dans le passé à d'autres personnes qui sont exactement dans la même situation que moi je ne peux bien évidemment pas accepter le raisonnement et ceci d'autant plus que je remplis toutes les conditions avancées dans l'article 154 ter LIR pour l'obtention de ce crédit.

Je vous joins en annexe ce courrier du 6 décembre 2013 tout en vous priant de bien vouloir considérer mon courrier du 13 novembre 2013 comme une réclamation officielle. (…) ».

Par décision du 30 avril 2014, répertoriée sous le numéro C 19525 du rôle, le directeur déclara non fondée la réclamation de Madame ..... contre les bulletins de l'impôt sur le revenu pour les années 2011 et 2012. Cette décision est libellée comme suit :

« (…) *Vu la requête introduite le 14 novembre 2013 par la dame ....., demeurant à L-...., pour réclamer contre les décisions de refus d'un crédit d'impôt monoparental pour les années d'imposition 2011 et 2012, les deux émises le 14 août 2013;*

Vu le dossier fiscal;

Vu les §§ 228 et 301 de la loi générale des impôts (AO);

Considérant que l'introduction par une requête unique de plusieurs demandes distinctes, mais néanmoins semblables, empiète sur le pouvoir discrétionnaire du directeur des contributions de joindre des affaires si elles sont connexes, mais n'est incompatible en l'espèce avec les exigences d'une procédure ordonnée ni dommageable à une bonne administration de la loi, qu'il n'y a pas lieu de la refuser;

Considérant que les réclamations ont été introduites par qui de droit (§ 238 AO), dans les forme (§ 249 AO) et délai (§ 245 AO) de la loi, qu'elles sont partant recevables;

Considérant que la réclamante fait grief au bureau d'imposition de ne pas avoir accordé le crédit d'impôt monoparental visé à l'article 154ter de la loi concernant l'impôt sur le revenu (L.I.R.) pour les années litigieuses;

Considérant qu'en vertu du § 243 AO, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause fût-il confiné à la seule décision de refus ou d'octroi d'un crédit d'impôt, sans égard aux conclusions et moyens du requérant, la loi d'impôt étant d'ordre public;

qu'à cet égard le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé;

qu'en l'espèce la forme suivie par le bureau d'imposition ne prête pas à critique;

Considérant qu'en vertu de l'article 154ter, alinéa 1er L.I.R., les contribuables non mariés, visés à l'article 119, numéro 2, lettre b) L.I.R., obtiennent sur demande un crédit d'impôt, qualifié de crédit d'impôt monoparental; que ce crédit d'impôt s'élève à 750 euros par an, soit 62,50 euros par mois entier d'assujettissement (alinéa 2); qu'aux termes de l'alinéa 3 du même article, le crédit d'impôt monoparental est à diminuer de 50% du montant des allocations de toute nature dont bénéficie l'enfant, dans la mesure où elles dépassent respectivement le montant annuel de 1.920 euros ou le montant mensuel de 160 euros;

Considérant que l'instruction du bureau d'imposition a révélé que tant la réclamante que le père de l'enfant commun ont vécu en ménage sans être mariés pendant l'année litigieuse;

Considérant qu'en vertu du règlement grand-ducal du 21 décembre 2007 portant exécution de l'article 123 alinéa 8 L.I.R., lorsque des personnes vivant en ménage sans être mariées ont un ou plusieurs enfants communs ouvrant droit à une modération d'impôt pour enfant selon les dispositions de l'article 122 alinéa 2 L.I.R., l'enfant est réputé faire partie du ménage du contribuable qui est attributaire du premier versement du boni pour enfant auquel l'enfant ouvre droit au cours de l'année d'imposition;

Considérant qu'en l'espèce, l'enfant est réputé faire partie du ménage de la réclamante; que dès lors la réclamante est à ranger dans la classe d'impôt 1a en vertu de l'article 119, numéro 2, lettre b) L.I.R.;

Considérant que la réclamante réunit dans son chef, en principe, toutes les conditions prévues par l'article 154ter, alinéa 1er L.I.R. et est, dès lors, susceptible de rentrer parmi les bénéficiaires du CIM; qu'il n'en reste pas moins que les sommes allouées par le père à titre d'entretien de l'enfant sont à prendre en compte pour la détermination d'une éventuelle réduction du crédit d'impôt, dans la mesure où elles dépassent le montant annuel de 1.920 euros;

Considérant qu'il peut valablement être présumé que, lorsque le père de l'enfant commun habite en ménage avec la mère et l'enfant, il supporte les frais d'entretien et d'éducation de l'enfant par des dépenses quotidiennes même à défaut de virements d'allocations à la mère tel en l'espèce; qu'il est admis que ces frais dépassent régulièrement le montant de 3.480 euros par an, plafond prévu à l'article 127bis L.I.R. pour l'octroi d'un

abattement pour charges extraordinaires en raison d'enfants ne faisant pas partie du ménage fiscal du père, mais de la mère et dont le père est susceptible de bénéficier sans devoir justifier les frais effectifs; qu'il s'ensuit que le crédit d'impôt monoparental accordé à la réclamante s'élève à (750 — 50% de (3.480 —1.920) i.e.) 0 euro pour les années litigieuses;

Considérant qu'il se dégage de tout ce qui précède que le crédit d'impôt monoparental n'est pas à accorder à la réclamante pour les années litigieuses; (…) ».

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif en date du 12 juin 2014, Madame ..... a fait déposer un recours à l’encontre de la décision précitée du directeur du 30 avril 2014.

Lorsque la requête introductive d’instance omet d’indiquer si le recours tend à la réformation ou à l’annulation de la décision critiquée, il y a lieu d’admettre que le demandeur a entendu introduire le recours admis par la loi.

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée *« Abgabenordnung »*, en abrégé *« AO »* et de l’article 8 (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l’ordre administratif, le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours introduit contre une décision du directeur ayant statué sur les mérites d’une réclamation contre un bulletin de l’impôt sur le revenu. En l’espèce, le tribunal est partant compétent pour connaître d’un recours en réformation.

Le recours introduit par la demanderesse est partant à considérer comme tendant à la réformation de la décision directoriale précitée. Le recours ayant, par ailleurs, été introduit dans les formes et délai prévus par la loi, est recevable.

A l’appui de son recours, Madame ..... expose remplir les conditions pour bénéficier du crédit d’impôt monoparental, conformément à l’article 154ter de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l´impôt sur le revenu, ci-après désignée par « L.I.R. », en ce qu’elle n’aurait pas été mariée, pendant les années d’imposition litigieuses, avec le père de sa fille, Monsieur ...... Elle conteste l’affirmation directoriale selon laquelle le père de l’enfant supporterait les frais d’entretien et d’éducation de sa fille, en faisant valoir que Monsieur ....., pour son travail d’agriculteur, aurait contracté un prêt important, de sorte qu’elle aurait assumé seule les dépenses de leur ménage. En se référant au bulletin d’impôt sur le revenu de l’année 2011 et à la déclaration pour l’impôt sur le revenu de l’année 2012 de Monsieur ....., la demanderesse soutint finalement que ce dernier n’aurait pas sollicité, et n’aurait partant pas pu bénéficier d’un abattement pour charges extraordinaires à hauteur de 3.480 euros par an, conformément à l’article 127bis L.I.R., en raison du fait que sa fille ne ferait pas partie de son ménage fiscal, de sorte que la décision directoriale déférée du 30 avril 2014 n’aurait pas pu prendre en considération ce montant pour diminuer son crédit d’impôt monoparental à zéro.

Le délégué du gouvernement conclut au rejet du recours pour ne pas être fondé au motif que le directeur aurait, à juste titre, retenu que « (…) *lorsque le père de l’enfant commun habite en ménage avec la mère, il supporte les frais d’éducation de l’enfant par des dépenses quotidiennes même à défaut de virements d’allocations à la mère* (…) », et que le montant à retenir au titre des frais d’entretien s’élèverait à 3.480 euros, ce montant correspondant à l’abattement pour charges extraordinaires dont un contribuable pourrait bénéficier par an en raison d’enfants ne faisant pas partie de son ménage fiscal, conformément à l’article 127bis L.I.R..

Aux termes de l'article 154ter L.I.R. « *(1) Les contribuables non mariés, visés à l'article 119, numéro 2, lettre b), obtiennent sur demande un crédit d'impôt, qualifié de crédit d'impôt monoparental.*

(2) Le crédit d'impôt monoparental s'élève à 750 euros. Lorsque l'assujettissement à l'impôt n'a pas existé durant toute l'année, le crédit d'impôt se réduit à 62,5 euros par mois entier d'assujettissement. Le crédit d'impôt monoparental est restituable au contribuable dans la mesure où il dépasse la créance d'impôt.

(3) Le crédit d'impôt monoparental est à diminuer de 50% du montant des allocations de toute nature dont bénéficie l'enfant, dans la mesure où elles dépassent respectivement le montant annuel de 1.920 euros ou le montant mensuel de 160 euros. Pour l'application de la phrase qui précède, les rentes-orphelins et les prestations familiales n'entrent pas en ligne de compte. En cas de pluralité d'enfants et d'allocations, le montant le plus faible des allocations par enfant sera pris en considération pour déterminer le cas échéant la réduction du crédit d'impôt. (…) ».

Force est tout d'abord au tribunal de constater que les parties sont en accord pour retenir que la demanderesse remplit *a priori* les conditions pour pouvoir bénéficier du crédit d'impôt monoparental prévu par l'article 154ter L.I.R, l'enfant de la demanderesse faisant partie de son ménage fiscal et non pas de celui de son père, bien que les parents habitent ensemble. Une telle hypothèse de cohabitation de parents non-mariés ne fait en effet pas échec à l'application de l'article 154ter L.I.R., étant donné qu'en ce qui concerne le bénéfice du crédit d'impôt monoparental « (…) *la personne monoparentale d'après les dispositions fiscales n'est pas synonyme de „famille monoparentale", telle que cette expression est utilisée pour des raisons statistiques. En effet, la définition reprise dans les statistiques ne couvre ainsi pas les ménages avec un ou plusieurs enfants dépendants comprenant d'autres personnes adultes apparentées ou non.* (…) »[1].

C'est cependant à tort que le directeur a imputé, en tant qu'allocation de toute nature dont aurait bénéficié l'enfant, au sens de l'article 154ter L.I.R, 50 % du montant de 3.480 euros que le père de l'enfant, Monsieur ....., aurait pu faire valoir au titre de l'abattement pour charges extraordinaires dont un contribuable pourrait bénéficier par an en raison d'enfants ne faisant pas partie de son ménage fiscal, conformément à l'article 127bis L.I.R..

Il y a tout d'abord lieu de rappeler qu'en vertu de l'article 127bis L.I.R. « *Sur demande le contribuable obtient un abattement de revenu imposable pour charges extraordinaires en raison des enfants visés à l'article 123, alinéa 1er et ne faisant pas partie de son ménage dans les conditions et modalités spécifiées aux alinéas ci-après.*

Lorsque des enfants âgés de moins de vingt et un ans au début de l'année d'imposition sont entretenus et éduqués principalement aux frais du contribuable, l'abattement par enfant prend en considération les frais réellement exposés sans pouvoir être supérieur à 3.480 euros par an. (…) ».

---

[1] Exposé des motifs du projet de loi portant notamment modification de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu (…), dossier parlementaire n° 5924, page 9.

Force est en effet au tribunal de relever que la partie étatique, dans la décision déférée, se base sur une présomption selon laquelle le père de l'enfant aurait nécessairement dû contribuer à l'entretien de son enfant à hauteur du montant correspondant à l'abattement pour charges extraordinaires prévu à l'article 127bis L.I.R. et ce même en l'absence de virements d'allocations de la part du père à la mère de l'enfant, le fait de cohabiter avec ces derniers laissant présumer qu'il supporterait des frais d'entretien et d'éducation de l'enfant par des dépenses quotidiennes.

Or la partie étatique reste en défaut d'indiquer la base légale d'une telle présomption qui, d'après les éléments soumis à l'appréciation du tribunal, correspondrait néanmoins à une pratique de l'administration des Contributions directes, tel que cela ressort du courrier du préposé du bureau d'imposition du 6 décembre 2013 faisant référence à un « *rapport de la journée des préposés des bureaux d'imposition des personnes physiques tenue le 13 juin 2013* » selon lequel le crédit d'impôt monoparental auquel la personne ayant l'enfant dans son ménage au sens de l'article 123 L.I.R. aurait en principe droit « (…) *est ramené à 0 [750 – 50% de (3.480-1.920) < 0 €]. En effet, l'autre parent a droit à l'abattement pour charges extraordinaires en raison d'enfants ne faisant pas partie de son ménage. Il est admis que ces frais dépassent le montant de 3.480 € par an. Les frais effectifs ne sont pas à justifier par le contribuable.* ».

Le tribunal ne saurait cependant partager un tel raisonnement consistant à retenir un montant fictif d'allocations prétendument payées pour l'entretien de l'enfant, dans la mesure où tant les allocations à prendre en considération pour diminuer le crédit d'impôt monoparental au sens de l'article 154ter L.I.R. que l'abattement pour charges extraordinaires prévu à l'article 127bis L.I.R concernent des montants effectivement payés, l'article 154ter L.I.R. faisant référence à des allocations dont l'enfant en question « (…) *bénéficie* (…) », l'article 127bis L.I.R., dans son deuxième alinéa, faisant référence aux « (…) *frais réellement exposés* (…) ». Il y a encore lieu de préciser qu'il ressort du bulletin de l'impôt sur le revenu de Monsieur ..... de l'année 2011, ainsi que de la déclaration d'impôt sur le revenu de l'année 2012, d'une part, que le père de l'enfant n'a, en l'espèce, pas sollicité d'abattement pour charges extraordinaires prévu à l'article 127bis L.I.R. pour des frais exposés pour l'entretien de son enfant, et, d'autre part, qu'il n'a pas eu de revenu imposable, respectivement que son revenu imposable était négatif, pour les années litigieuses, de sorte à ne pas avoir pu subvenir financièrement à l'entretien de son enfant, l'explication avancée par la demanderesse selon laquelle le père de son enfant se serait endetté dans le cadre de sa profession d'agriculteur n'ayant pas été utilement remise en question par la partie étatique.

Il suit des considérations qui précèdent que la demanderesse remplit les conditions imposées par l'article 154ter L.I.R. pour pouvoir bénéficier du crédit d'impôt monoparental pour les années d'imposition 2011 et 2012 et que la partie étatique est restée en défaut d'établir l'existence d'allocations effectivement perçues par la demanderesse et venant diminuer le crédit d'impôt monoparental à accorder à cette dernière, de sorte que la décision directoriale déférée du 30 avril 2014 encourt la réformation en ce sens.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, deuxième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

reçoit le recours en réformation en la forme ;

au fond le déclare justifié ;

par réformation de la décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 30 avril 2014, inscrite sous le numéro C19525 du rôle, dit que Madame ..... a droit, pour les années 2011 et 2012, à un crédit d'impôt monoparental d'un montant de 750 euros, conformément à l'article 154ter L.I.R. ;

par conséquent renvoie l'affaire devant le directeur de l'administration des Contributions directes en prosécution de cause conformément au présent jugement ;

condamne l'Etat aux frais.

Ainsi jugé par :

Anne Gosset, premier juge,
Paul Nourissier, juge,
Daniel Weber, juge,

et lu à l'audience publique du 18 mai 2015 par le premier juge, en présence du greffier Monique Thill.

s. Monique Thill s. Anne Gosset

Reproduction certifiée conforme à l'original
Luxembourg, le 18 mai 2015
Le greffier du tribunal administratif